

滞納処分妨害罪の解釈の在り方について―事例を基に―

著者	権田 和雄
雑誌名	九州国際大学法学論集
巻	20
号	3
ページ	83-126
発行年	2014-03-28
URL	http://id.nii.ac.jp/1265/00000527/

滞納処分妨害罪の解釈の在り方について

—事例を基に—

権 田 和 雄

【目次】

I 問題意識

II 規定の沿革及び適用状況

1. 滞納処分妨害罪
2. 強制執行妨害罪

III 判例における要件解釈

1. 滞納処分妨害罪
2. 強制執行妨害罪

IV 学説

1. 滞納処分妨害罪
2. 強制執行妨害罪

V 国税徴収法違反被告事件（滞納処分妨害罪）

VI 滞納処分妨害罪の要件解釈

VII 法解釈の在り方

1. 国税徴収法の制度の中での滞納処分妨害罪

2. 経済事犯における適法・違法の限界（行為の評価）

VIII 滞納処分妨害罪適用の行政的意味（展望）

I 問題意識

「滞納処分妨害罪」※は、国税徴収法（昭和34年4月20日法律第147号）187条に規定される租税通脱犯（脱税犯）の規定である。租税通脱犯は、課税要件等の租税関係を基にしながらも、最終的には告発・起訴・公判審理・判決の過程を経る刑法犯罪であり、他の租税通脱犯が所得税法、法人税法に規定されて所得金額（税額）の隠蔽を問題とするのに対し、「滞納処分妨害罪」は成立した税金の滞納について取締るべく、国税収納最後の砦として国税徴収法に規定された罰則である。

※「滞納処分妨害罪」は「滞納処分免脱罪」とも言われる。条文では「滞納処分の執行を免れる」となっており、「滞納処分免脱罪」の方が実態に合うように思うが、強制執行妨害罪と合わせて「滞納処分妨害罪」との名称が一般的であるようなので、これに倣う（後掲論文で長坂氏は強制執行免脱罪、滞納処分免脱罪と称するが、臼井氏、中井氏とも滞納処分妨害罪と称している）。国税徴収法では第10章「罰則」として規定されているが、国税庁の「国税徴収法基本通達」（HPで公開）では滞納処分免脱罪となっている（この解説書である『国税徴収法基本通達逐条解説』大蔵財務協会、平成25年版でも同様）。

国税徴収法は国税の徴収手続の基本法として（地方税法の徴収規定の準則でもある）滞納処分という自力執行権を国税（徴収）職員に付与しているが、反面では換価の猶予等の緩和措置も備え、国税当局（徴収職員）の裁量により措置を決める緩急自在な側面もあり（その判断基準は、納税者の救済と課税庁の収納の有利性にある）、それだけ納税者にとっては複雑・難解な規定・制度で

あるとも言える。

「滞納処分妨害罪」と比較されるのが刑法96条の2に規定する「強制執行妨害罪」である。両規定は根拠法も税法（国税徴収法）、刑法と異なり、対象となる債権に対する執行も国税徴収法に基づく滞納処分、民事執行法に基づく強制徴収と異なる。しかし、構成要件（条文の規定）は各々の制定時（強制執行妨害罪の方が後で制定）から良く似ており、平成23年度改正で法定刑が揃えられたことによって、両規定の形式的類似性はさらに強まったように見える。

条文の類似性が解釈にどのように影響を及ぼすか適用の実際を判例で見ると、「滞納処分妨害罪」の裁判において、「強制執行妨害罪」の解釈法理が十分な検証もなく当然のように引用（援用）されているなど、両規定が同様の構造との前提の下に解釈が行われていると考えられ、このような解釈態度に疑問を持った。

「滞納処分妨害罪」は国税徴収法に規定されており、国税徴収法は滞納処分を中心とする完結した制度構成を持っていることから、「滞納処分妨害罪」の解釈は、ただ条文構造が類似する「強制執行妨害罪」の解釈に倣うのではなく、当該規定が置かれた国税徴収法の中で制度趣旨、特性に沿った解釈を行わなければならないと考える。

このような視点に立って文中事件に関わり、調査・検討したことの整理として、また本罪に馴染みのない人達に何らかの参考となればとの思いで、まとめたのが本稿である。

本稿では、各規定について、規定の変遷、過去の判例、学説を関連付けながら概観し、現在審理中の「滞納処分妨害罪」事件を分析して、上記疑問に答えることとしたい。すなわち、類似する規定の解釈において、どこまで文言解釈の厳格さから同一性が求められるのか（許されるのか）、あるいは、どこまで各々の置かれた固有の制度の趣旨を反映させることが求められるのか（許されるのか）である。

Ⅱ 規定の沿革及び適用状況

1. 滞納処分妨害罪

(1) 規定の淵源

現在の滞納処分妨害罪は、昭和34年改正の現行国税徴収法で規定されたものであるが、現在の滞納処分妨害罪の基となる規定は、明治22年「滞納処分法」で新設され、明治30年「国税徴収法」に継承されている。

【滞納処分妨害罪旧規定】

【国税徴収法（明治30年3月法律第21号）】※原文はカナ表記

第32条 滞納者又は財産を占有する者その財産を蔵匿脱漏し又は虚偽の契約を為したるときは1月以上2年以下の重禁錮に処す。

※第二項は「差押物件の保管者その保管に係る物件を蔵匿脱漏費消若しくは故意に毀損したる時亦同じ」と規定されている。明治30年「国税徴収法」は明治22年「国税徴収法」（任意の徴収を規定）及び「滞納処分法」（不任意の徴収を規定）を一体化したものである。「国税通則法」と併せて、国税債権の徴収には、①換価の猶予のような緩和措置と②繰上請求のような強化措置が併存し、自力執行権の行使に徴収職員の裁量が働く余地が大きいという構造になっており、その特性は基本的に現在の構成に引き継がれている。

(2) 昭和25年改正（明治30年法）

昭和25年法律第69号改正により、滞納者であることに加え「滞納処分の執行要件」が付加された。

【国税徴収法（明治30年3月法律第21号、昭和25年法律第69号改正）】

※原文はカナ表記

第32条 納税者滞納処分の執行を受ける前に於いて当該処分の執行を免れる目的を以てその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し又は財産の負担を虚偽に増加する行為を為して当該処分を受けたる場合は、これを3年以下の懲役若しくは20万円以下の罰金に処し又はこれを併科する。当該処分の執行を受けたる後その執行を免れる目的を以てこれらの行為を為したる場合に付き亦同じ。

②③④省略

（3）昭和34年全面改正

国税徴収法は明治30年に制定されて以来、部分改正のみで抜本的な改正は行われていた。その中で行われた改正であったが、「我が国の経済事情も国税徴収法制定当時に比べて著しい変革を遂げており、法律制度自体も大きく変わっております。さらに、戦後税制改正に伴い租税体系そのものに大きな変化が現れており、また戦前に比べて滞納が増加しているなど、国税徴収法が現在の実情に沿わない面が次第に顕著となり、その全面改正が従前から強く要望されていたのでございます（昭和34年3月3日参議院大蔵委員会、加藤正人委員長発言）。」と提案理由が説明されている。

改正の主眼は、①租税徴収の確保、②私法秩序の尊重、③徴税制度の合理化である。①は「租税の優先権、自力執行権」の存続、②は私債権との調整を一定範囲で行うことであり、③は「徴収猶予、滞納処分の執行猶予（現在の換価猶予制度）」などの徴収の緩和措置の整備である。「徴収猶予」は災害等の場合に申請に基づき行われるもの、「滞納処分の執行の猶予」は個別の事情で国税職員の判断により行われるものである。この改正では以前からの制度を要件緩和することで存続させた。

審議では外国制度の紹介もされているが、国税徴収法で定める徴収緩和制度は、「対象を広く、国税職員の裁量を大きくして滞納者の事情と徴収効率を考量する独自の制度」となっている。なお、「事実上の執行猶予」と呼ばれ法律に基づかないものが一般化しており、このようなものを整理する意図もあったと思われる。このような日本独自の徴収緩和制度の考え方は現在の国税徴収法にも引継がれている。

※改正経緯は「国税徴収法・租税法制定全集（昭和改正編）」信山社（平成14年刊）所収の資料による。

（4）平成22年度改正

最近では平成22年度改正（納税環境整備）により罰則が一部強化され、次のように罰金刑の引上げが行われている。

【滞納処分妨害罪（平成22年度改正前）】

国税徴収法第187条① 納税者が滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産にかかる負担を偽って増加する行為をしたときは、その者は、3年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

※第二、第三項は、納税者の占有者又は納税者、占有者の取引相手に対する定めであり、占有者は納税者と同罪、取引相手は軽減（2年以下の懲役、30万円以下の罰金）された罰則となっている。

【滞納処分妨害罪（平成22年度改正後）】

国税徴収法第187条① 納税者が滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産にかかる負担を偽って増加する行為をした時は、その者は、3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

(②項以下は省略)

※平成22年度改正では納税環境整備（厳罰化）の一環として、所得税法違反等の遁脱犯については懲役刑の上限が5年から10年に強化されたが（刑法の詐欺罪と同等）、本罪は罰金刑（旧50万円）の引上げに留まった。また、同時に刑法96条の2の強制執行妨害罪も反社会的勢力への対応等の一環として改正され、懲役2年→3年、罰金50万円→250万円となり、懲役刑、罰金とも滞納処分妨害罪の法定刑に揃えられ、両罪の罪責の形式的同一性が一層強まることとなった。

※財務省HPの平成22年度税制改正大綱の別紙6「租税に関する罰則の見直し（国税関係）」では脱税犯と秩序犯に分けて脱税犯「滞納処分免脱犯」と分類されているが、財務省HPの平成23年「税制改正の解説」「租税罰則その他の納税環境の整備関係の改正」の参考図表4「税法違反に対する刑事罰則の体系」では税の免脱と秩序犯に分けて秩序犯「滞納処分妨害罪」と分類されている（一方で平成22年度税制改正大綱「租税に関する罰則の見直し（国税関係）」では「1. 脱税犯」「滞納処分免脱犯」と分類されている）。分類の相違が直ちに解釈の相違に繋がるわけではないが、改正に伴う罪質の変更はないので、罪質に対する認識が薄いことの現れにも思える。

(5) 適用状況

前述のように現在の滞納処分妨害罪は昭和34年改正の国税徴収法により規定されたものであるが、実際の適用は平成8年12月25日東京地裁判決に始ま

り、その後も継続的に毎年数件ずつではあるが全国的規模で摘発が行われているようである（平成24年度では6件が告発され、過去最多と発表された）。

それ以前については旧法（明治30年法）になるが、「新国税徴収法の罰則解説（2）68頁」『警察研究』30巻6・7号（昭和34年）で白井滋夫氏がこう記述している。「国税徴収法の運用状況を、統計面（検察統計年報による）から考察すると、次のような数字を示している。すなわち、昭和24年から同32年までの9年間に、全国の検察庁において新たに受理した国税徴収法違反事件の被疑者数は合計92名であり、右期間中における処理状況は、起訴14名（内公判請求7名、略式請求7名）、不起訴56名（内起訴猶予25名）、中止・移送等22名、以上処理合計92名である。」こう述べた上で、同時期に受理した強制執行妨害罪被疑事件の件数が857名であることと較べて少ないこと、直接国税及び間接国税の被疑者の数が1年間で1万2千名であることから、必要な摘発が行われず事件が伏在しているのではないかと危惧しておられることが読み取れる。

2. 強制執行妨害罪

強制執行妨害罪は、私債権の回収保護について民事執行法が適用され裁判所職員が職務執行する過程の中で制度を担保する規定として、刑法96条の2として昭和16年に新設された。滞納処分妨害罪の制定より遙か遅れているが、その性格については「公務執行妨害罪の章」に規定されたことから、国家的法益に対する罪と認識されたと言われる（後掲石塚論文436頁）。平成7年度改正で罪名も「強制執行免脱罪」から「強制執行妨害罪」へと改正され（条文中の「免れる目的」はそのまま）、公務執行妨害罪としての性格が強くなっている。

滞納処分妨害罪の改正（国税徴収法改正）とほぼ同時期の平成23年度の刑法改正で、規定の拡充、文言整理及び法定刑の整備が行われた。規定の拡充は社会問題化する占有屋等への対応として行われたものであるが、条文中の「強制執行を免れる目的」が「強制執行を妨害する目的」に改正され、法定刑は滞納処分妨害罪に揃えられた。このことにより、強制執行妨害罪の公務執行妨害罪

としての性格及び両規定の形式的類似性が更に強くなったように思われる。次に平成23年度改正前後の規定を掲げて比較する。

【強制執行妨害罪（平成23年度改正前）】

刑法96条の2 強制執行を免れる目的で、財産を隠匿し、損壊し、若しくは仮装譲渡し、又は仮装の債務を負担した者は、2年以下の懲役または50万円以下の罰金に処する。

※このほか、96条の3で競売等妨害罪が規定されている（懲役2年以下、罰金250万円以下）。

【強制執行妨害罪（平成23年度改正後）】

刑法96条の2 強制執行を妨害する目的で、次の各号のいずれかに該当する行為をした者は、3年以下の懲役若しくは250万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。情を知って、第3号に規定する譲渡又は権利の設定の相手方になった者も、同様とする。

- 1 強制執行を受け、若しくは受けるべき財産を隠匿し、損壊し、若しくはその譲渡を仮装し、又は債務の負担を仮装する行為
- 2 強制執行を受け、若しくは受けるべき財産について、その現状を改変して、価格を減損し、又は強制執行の費用を増大させる行為
- 3 金銭執行を受けるべき財産について、無償その他の不利益な条件で、譲渡をし、又は権利の設定をする行為

※このほか、96条の3で立入・占有確認妨害罪が、96条の4で強制執行売却妨害罪が規定されている（懲役3年以下、罰金250万円以下）。

Ⅲ 判例における要件解釈

1. 滞納処分妨害罪

(1) 平成21年4月28日東京高裁判決 控訴棄却

〔保護法益と債権存在の要否、「隠蔽」該当性の判断〕

イ. 保護法益

滞納処分妨害罪に係る比較的新しい判例であるが、本件は、ストックオプションの行使に対し給与所得課税を行い、納税者は「行使時に所得は存在しないか存在しても一時所得である」として課税庁の主張する納税義務・債務の不存在を主張したものである。本罪との関係では、①現金を被告人名義の海外口座に移転後引出して自宅物置に隠匿する、②建物等の動産を名義変更、仮装譲渡する、③株券を毀棄する、④株券をシュレッダーする等の行為が「隠蔽」に該当するとして起訴されている。

犯罪の成立要件に関しては、「滞納処分妨害罪の成否を判断する刑事裁判所において、同罪の成立を認定するために、刑事裁判所自らが租税債務の存在とその額を認定することが必要であるか否かを検討しておく必要がある」とした上で、保護法益について「国税徴収法187条1項が規定する滞納処分妨害罪は、究極的には租税収入の確保を目的としつつも、直接的にはこの滞納処分という権力作用そのものの保護を目的としている（傍線筆者）と解される」としつつ、「条文の体裁が、刑法96条の2の強制執行妨害罪に類似していることも勘案すると、同罪が成立するためには、現実に滞納処分の執行を受けるおそれがある客観的な状態の下において、それを免れる目的をもって同項所定の行為をなすことが必要（傍線筆者）と解すべき」（強制執行妨害罪に係る昭和35年6月24日最高裁第2小法廷判決）とした上で、結論として「現実に滞納処分の執行を受けるおそれがある客観的な状態であるにもかかわらず国税徴収法187条1項所定の行為を行ったことを認定することが必要であるが、それをもって足りる」と述べている。これは、当該要件が滞納処分妨害罪の成立のための必要

条件であるとともに十分条件であると言うものであり、強制執行妨害罪の判例（後述）で示された解釈をそのまま滞納処分妨害罪に置き換えたものである。

※保護法益について債権確保より権力作用の保護を優先し、確定債権の存在を不要とする趣旨と理解できるが、引用する最高裁判決（多数意見）は強制執行妨害罪について債権の存在を不可欠の要素と認めたものであり、引用の意図は反対意見の見解を踏まえたものと考えられる。「現実強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下において」という要件について、昭和35年最高裁判決は、「単に犯人の主観的認識若しくは意図だけでは足らず」と言っており、主観的意図に客観的状況を付加することにより要件の厳格化を図ったものと考えられる。これに対して、平成21年東京高裁判決は「現実強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下にあるとの認定はすべきであるが、その点に疑問がない以上、刑事裁判所自らが租税債務の存在を認定する必要はない（傍線筆者）」として、債権の存在が争点とされる本件において保護法益の問題を念頭に置きつつも、十分条件（債権の存在認定は不要）としての法理で引用していると思われる。

この点については、昭和35年最高裁判決を引用するなら、本来は多数意見が述べるように「保護法益については債権保護の面を重視」し、「上記要件については主観的意図を客観的状況で検証することで要件の厳格化を図った趣旨を尊重」するべきではなかっただろうか。

保護法益と債権の関係は上記のとおりであり、判決ではあまり争点として重視されていないようである（ストックオプションの行使益の所得区分が一時所得、雑所得、給与所得のいずれにせよ、納税義務が成立することは明らかであったという点もあろう）。

ロ．隠蔽

実行行為の「隠蔽」の判断については、①の「海外への送金」は国際間の徴

収共助があっても、③④の「株券の破棄」等は権利は失われなくても差押・換価を著しく困難にするとして、「徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為」であり、財産の「隠蔽」に当たるとする（②の名義変更・仮装譲渡には特に言及していないが典型的な「隠蔽」との理解と思われる）。

(2) 平成21年9月14日神戸地裁判決 懲役1年6月（執行猶予3年）

[共謀への関与]

本判決も上記判決と同時期のものであるが、争われているのは、犯罪への関与である。事件は、Aが経営する風俗営業店に対する滞納処分を免れるため、被告人がBを紹介して店舗の仮装譲渡を行ったというものである（被告人は共謀の事実を否認）。BはAの下で働くこととなったが、被告人は市議員で選挙等の関係はあるものの本件での報酬は受けていない（事件後議員辞職）。

仮装譲渡（店舗の売買契約の仲介）の説明として、被告人は仮装譲渡への関与とそのものを否定するが、A、Bは被告人を含めた共謀の事実を認めており、裁判所は、被告人も支援者としてのAとの関係から動機は有ると認定している。

※首謀者A及びBの共犯者の供述で被告人の共謀が認定された面も大きい。

「隠蔽」の判断では、「不動産の仮装譲渡」について「隠蔽」に該当することに争いはない。物理的に隠匿する場合だけでなく、同等の効果を意図するものは「隠蔽」に含まれる。

2. 強制執行妨害罪

昭和35年6月24日最高裁第2小法廷判決 破棄差戻

[債務の存在]

上記平成21年4月28日東京高裁判決で引用された昭和35年6月24日最高裁第2小法廷判決は、強制執行妨害罪に関するもので、リーディングケースとしての判決である。

事件は、義弟の連帯保証人となったため連帯保証債務について訴訟提起され、所有不動産を長女名義に変更したことを、「強制執行を免れる目的を以って仮装譲渡した」として強制執行妨害罪に問われたものである。

本判決では、債務の存在について「保証債務履行請求訴訟における確定判決により債務は存在しない事は明らか（主債務者である被告人の妻が実印を勝手に押捺した）」との事実を認定している。その上で、強制執行妨害罪の趣旨について、「国家行為たる強制執行の適正に行われることを担保する趣旨をもってもうけられたものであることは疑のないところであるけれども、強制執行は要するに債権の実行のための手段であって、同条は究極するところ債権者の債権保護をその主眼とする規定であると解すべき（傍線筆者）である」とし債権の存在を重視している。

また、「強制執行を免れる目的」について、「主観的認識若しくは意図だけでは不十分、客観的に、その目的実現の可能性の存することが必要であって、同条の罪が成立するためには現実強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下において、強制執行を免れる目的をもって同条所定の行為を為すことを要する（傍線筆者）ものと解すべきである」と述べて、債権の存在が単なる思い込みではなく客観的な事実としてあることを要求している。

そして、被告人の主観に関わらず、債権の存在が否定された場合は「保護法益の存在を欠くもの」として犯罪の成立を否定する考えに立っている。

[反対意見]

本判決には池田克裁判官の反対意見が述べられており、これによれば、本罪が昭和16年の刑法一部改正で「公務の執行を妨害する罪」に関する章に規定されたことから、財産犯としてではなく公務執行妨害罪として見るべきであり強制執行機能の保護に重点があるから、債権の存在が事後的に否定されても犯罪の成立に影響はないとする。

【本判決の評価】

本件判決は、保護法益から債務の存在の必要性を導き出し、かつ債務の存在

が客観的に存在するものでなければならぬとして、故意、免脱目的と独立した犯罪を構成するための客観的状況を要求したものと考えられる。その意味で「究極的に債権保護が目的」という一貫した論理に基づいている。

他方、反対意見の「公務の執行を妨害する罪に規定されているから財産犯としてではなく公務執行妨害罪として見るべき」という点は考え方としては有り得ると思われるが、直ちに債務存在の必要性を否定することに結び付かないのではないか。「強制執行機能の保護に重点がある」とは言うものの、保護法益を究極（債権保護）か直接（公務執行妨害）かという基準で実質的に考量する考えはなく、形式的に公務執行妨害罪として位置付けたものと思われる。

IV 学説

1. 滞納処分妨害罪

滞納処分妨害罪の数少ない文献としては中井隆司「滞納処分妨害罪に関する一考察」（税大ジャーナル7号、平成20年2月）、長坂光弘「国税徴収法上の罰則規定についての一考察」（税大論叢23号、平成5年5月）がある。また、昭和34年の国税徴収法改正当時の罰則解説として、臼井滋夫「新国税徴収法の罰則解説（1）（2）」（警察研究30巻6号7号、昭和34年6月7月刊）がある。それぞれの視点及び構成を概観して、論点を明らかにする。

（1）中井隆司「滞納処分妨害罪に関する一考察」

[保護法益]

本論文は、滞納処分妨害罪の罪質・保護法益から構成要件（「隠蔽」等の実行行為、故意・目的）の分析を中心に、実務家（当時は法務省大臣官房租税訟務課長）の知見を生かして実際の事件の詳細な分析にまで及んでいる。

中井氏は、臼井氏の「現行法（昭和34年改正前の国税徴収法：筆者注）第32条も、究極的には国税債権の満足を目的とするものではあるが、その前提として国税の徴収という国家の権力作用そのものを保護法益としているのと解すべ

きではあるまいか」(第30巻7号、55頁)という記述を踏まえ、刑法96条の2の強制執行妨害罪と構成要件及び法定刑が類似していること、滞納処分妨害罪の罪質は強制執行妨害罪に類似していることから、「究極的には租税収入の確保を目的としつつも、直接的には国の行う徴税という権力作用そのものの保護を目的とする罪であると解される」(7頁)とする。これは前述の判例の論旨と同じであり(究極的、直接的の二元的保護法益論)、主たる保護法益が何れなのか明確でない表現とも受け取れるが、強制執行妨害罪の罪質・保護法益について「強制執行の機能の保護と債権者の債権の保護のどちらに重点が置かれるかにより見解の分かれるところであるが」(6頁)としつつも、「国家行為たる強制執行の適正に行われることを担保する趣旨をもっともうけられたものであることは疑のないところであり…強制執行の保護と債権者の保護との二面を存しながらも、前者に重きを置いて、現在の体系上の位置(公務執行妨害罪の章)に配置したといわざるを得ないものと解される」(6頁)と国家権力作用の保護に保護法益の重点があるとの立場を明確にしている。

保護法益に関し、「国税債権の確定が必要か」との問題に対しては、「現実に滞納処分を受ける虞れのある客観的状态の下において行為したことが必要であると解すべきであって、滞納処分妨害罪の対象となる行為は、事実上滞納処分が可能となる税額確定の後に、かつ確定した税額に関してした行為のみに限られる」とした昭和59年3月28日東京高裁判決(法人税法159条1項の無申告違脱犯に関するものであるが、滞納処分妨害罪に言及し両罪を対比している)を引用して「滞納処分妨害罪が成立するためには、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において、滞納処分の執行を免れる目的をもって、国税徴収法187条所定の行為をなすことを要求するものと解される」との基本に立ちつつも、「国税債権の税額確定の後に、かつ確定した税額に関してした行為のみに限られると解すべき必要はないというべきである」(12頁)と東京高裁判決とは反対の立場を採っている。この理由については、①「昭和59年東京高裁判決は昭和35年最高裁判決を踏まえたものと考えられるが、最高裁判決は

「債権の存在（税額の確定ではない）が必要」と言っていること（池田反対意見に言及）、②国税債権には税額確定前でも滞納処分が可能な特例（繰上保全差押え）があることを挙げているが、根本的には保護法益の重点が権力作用の保護にあると考えておられることの帰結と推測される。

[行為]

実行行為は、「財産の隠蔽、損壊、国に不利益な処分及び財産に係る負担を偽って増加する行為」であり、「隠蔽」については、滞納処分妨害罪の全事件を列記しているが分類すると、①物理的な方法（現金を自宅に買い納戸に保管）、②銀行口座を利用（他人名義の口座に入金）、③所有権変更（不動産の仮装譲渡及び移転登記）、④国税徴収官に対する虚偽答弁などである。

[目的・故意]

目的・故意については特段の見解は示されていない。

[総括]

中井氏論文における立場は明確で、「滞納処分妨害罪の保護法益の主体は権力作用（滞納処分執行）の保護にある」との立場から、「現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状況の下において、滞納処分の執行を免れる目的をもって国税徴収法187条所定の行為をなすことは必要であるが、国税債権額の確定は必要ない（債権の存在も不要とまでは言っていないが）」との考えである。

首尾一貫しているが、保護法益で権力作用の保護が債権保護に優先することの実質的根拠が不明確な気もする（滞納処分妨害罪、強制執行妨害罪の判決理由においても同様であるが）。また、「現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状況の下において」という昭和35年最高裁判決で示された基準を構成要件の中でどう位置付けるのかも明らかでない。

(2) 長坂光弘「国税徴収法上の罰則規定についての一考察」

この論文では、「強制執行妨害罪」と比較しながら「滞納処分妨害罪」を論

じているが、保護法益・罪質について多面的かつ丁寧に分析している。

[保護法益]

まず強制執行妨害罪について保護法益を中心に置きながら「現実に強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下において」という最高裁判決の基準にも触れつつ検討を行い、債務名義の有無で、「債務名義が存在する時は公務たる強制執行の機能に重点」、「債務名義が存在しない時点での行為は債権そのものに重点」があるとしている（294頁）。

滞納処分妨害罪については、岩田誠「判解」最高裁判所刑事判例解説77頁の「国税徴収法第32条の規定はむしろ税の徴収を全うすることを目的としたもので、税の取立さえできればよいので、税の徴収という国の作用そのものの保護を目的としたものではないようである」との記述を挙げて、「この意見は明示的ではないが、処罰条件があったことを一つの論拠に、本条は国税債権そのものを保護法益とする考え方のようにも見える」と考察している。

長坂氏自身の考えとしては、「実害の発生までは問わないこと」から「滞納処分の機能自体を保護法益とした方が妥当である」としながら他方で、保全手続が行われた場合にも本罪は成立し債権保全の性格が表れることを理由に「本条の保護法益は、租税債権そのものであると考えた方が妥当である」ともしている（308～311頁）。具体的には総括されているように、租税債権と滞納処分の機能の二面的保護法益を認めつつ、具体的納税義務確定の前後で保護法益の重点が変わるとの見解のようである（381頁～382頁）。

[行為]

「隠蔽」その他の列挙された実行行為について、①「財産の発見を不能又は困難にすること」という一般的基準を挙げ、②「行為の態様は…類型化されているが、その内容は定型的ではなく時代あるいは経済活動の変化とあいまって変化するもの」と形に拘らないことを強調し、③「納税義務の存在を認識したうえ、納税資力がないもののごとく仮装し、滞納処分の実効を挙げさせまいとする意図（目的）の下、終局的には国税を納付しないためのものである」と実

質的に概念付けをしている (366頁～369頁)。

[滞納処分を免れる目的]

「免脱の目的は、単に主観的なものとどまらず、客観的に実現可能性をもったものでなければならない」と、強制執行妨害罪の「現実に強制執行を受けるおそれのある客観的な状況 (強制執行の切迫性)」という記述されない要件を引きつつ、「免脱の目的とは、単に滞納処分の実効性を失わせる認識だけでは不十分で、もっと積極的にこれを意図する必要があるとされていたのであろうか」と問題提起し、「[もっと積極的にこれを意図する]とは、主観的構成要件要素としての目的とは別に客観的構成要件要素としての構成要件の故意が肯定されることであると思われる」(384頁)と、免脱目的と隠蔽の故意を関連付けている。

[総括]

保護法益については場合分けを行って、租税債権の保護を主体に考える場合もあるとするが、必ずしも構成要件の解釈と結び付けてはいないと思われる。但し、財産の重要部分に免脱行為がなされた場合はともかく十分な残余財産がある場合には犯罪の成立が否定されることも有り得るとして、法益侵害の判断を考慮したものと思われる (353頁)。

隠蔽等の実行行為については、定型的ではないとするが、規定されたカテゴリーに捉われず「徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為」か否かを実質的に判断するとの考えのようである (恐らく広げる方向で)。

免脱目的については、「強制執行の切迫性の要件」に相当するものとして「滞納処分の切迫性の要件」を、隠蔽等の実行行為だけでは犯罪が成立しないための付加的要件 (縛りの要件) と位置付けているようである。

2. 強制執行妨害罪

(1) 石塚伸一「強制執行妨害罪の研究」—刑事立法政策的—考察— (龍谷法学2010年42—43号)

石塚氏は、刑法96条の2「強制執行妨害罪」の制定時から今日に至るまで、時代の要請との関係に触れながら実証的に罪質の考察を行っている。

同罪は昭和15年改正刑法仮案では「権利の行使を妨害する罪」に規定されていたものが、昭和16年の改正法では「治安を確保し、国家体制の完璧を期する」との立法趣旨の下、強制執行に対する罪とされ、現行法では「公務の執行を妨害する罪」に位置付けられた。このことは、「個人的法益犯罪（財産犯）」として想定されていたものが「国家法益侵害犯罪（経済犯）」となったとする（435頁）。

執行状況は昭和27年から昭和47年まで、昭和30年代後半を第一の山として年平均100件位を処理していたが、平成元年に入ると年数件程度まで減少した後、平成10年代前半を第二の山として増加に転じるも再び減少傾向にあるとする。

また、終局処理（起訴率）が低いことを挙げており、最高で30%、年によっては1割に満たないこともあるという（439頁）。

そして、本罪の罪質を、①国家が経済を統制する意思経済の時代に「経済犯罪」として新設され（昭和16年導入時）、②高度経済成長の時代に自由経済の行き過ぎと不公平感を是正し、私権行使の実現するための「財産犯」に読み替え（前記第一の山）、③不良債権の回収が国策とされた時代に対抗勢力を排除するための手段として再び「経済犯」に再解釈（第二の山）されたと捉えている（442頁）。

[保護法益]

保護法益に対する考え方を、①国家的法益説（国家の作用としての強制執行の機能を保護法益とする立場）、②個人法益説（債権者の財産的利益を保護法益とする立場）、③折衷的・二元的な立場に分類している。石塚氏は、「私権行使の保護の目的で刑罰権を用いることは、やむを得ない最小限度に止むべきである」という藤木英雄「強制執行妨害罪の罪質について」『裁判と法』（有斐閣、1967年）880頁の部分を引用しながら、「本罪の主眼は、具体的な債権者の保護にあり、債権者のいかなる債権の行使が妨害の危機に晒されているのか

が明らかであり、強制執行によってその債権が保護される可能性が客観的に存在し、かつ、本条が規定する行為類型に該当する場合に限って、本条が適用される」とする(447頁)。

最後に、平成12年頃から議論され始めた「組織犯罪対策立法」(この一環として強制執行妨害罪の平成23年改正に至る)にも触れ、立案者の見解として、「もちろん、強制執行が保護されるのは権利の実効性ということもあるわけですが、一義的には公務妨害罪、刑法の全体の章の中における位置というものを十分考えたいということでございます」と保護法益が国家的法益であるとの認識が強いことを確認している(455頁)。

石塚氏は、同罪の罪質の変遷を冷静・客観的に分析・評価している。

(2) 松宮孝明「強制執行妨害罪の濫用傾向について」立命館大学法学(2012年5.6号)

「債権者から債権譲渡を受けたRCCとの間で自己の経営する会社の連帯保証人である代表者が年金保険の契約者を妻に変更する行為が刑法96条の2の「仮装譲渡」に該当する」とされた事例を基に強制執行妨害罪の構成要件を検討している。

「強制執行を受ける可能性」＝「現実強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下において」要件との関連で「債権の存在の必要性」に触れ、公務執行妨害罪の一種と捉えても債権の存在が不要とは言えず、保全処分が存在を理由として債権の存在が不要と結論付けることも論理的でないとする。「強制執行を受ける可能性」要件は、「強制執行を免れる目的」要件の必要条件であると位置付けている。

論理的な分析であり、私も同様に考える。確かに繰上保全差押え、保全差押えのように債権確定前の措置が必要なものもあるが、これら例外的なものの存在を根拠として全て債権の存在が不要とするのは論理に飛躍がある。

V 国税徴収法違反被告事件（滞納処分妨害罪）

【事件名】札幌地裁平成23年（わ）第638号 国税徴収法違反被告事件

1. 事件の概要

被告人はN市に本社がある飲食業（キャバクラ）グループXの経営者で、S市にも子会社Xレジャー開発の店舗を拡大していった。ホステスの源泉所得税等を滞納し預金口座及びクレジットカード口座の差押を受けた。分納の約束をしてクレジットカード1口座を除き解除され、分納を続ける過程で、①関連会社Yの従業員名義口座（取引銀行）に現金売上を入金したこと、②同じく関連会社Yの従業員名義口座（新規銀行）に現金売上を入金したことが国税徴収法187条1項に規定する財産の「隠蔽」に当たるとして告発・起訴されたものである。

口座開設・入金に直接関与したとされるXレジャー開発の店長等（現在は被告人である代表者から営業譲渡を受けXレジャー開発の代表者になっている）は罪状を認め執行猶予付有罪判決が先に確定している。被告人は、「自分は報告を受け口座変更は了解したが指示したものではなく、従業員の給与支払いのための入金のために差押を免れる意図はない」と否認をしている。

※被告人はN市X本社に在籍し、X本社がグループ会社を業務統括してコンサルタント名目で売上を送金させ、資金決済も行う独自の事業形態を採っている。

【入金関係】 国税局の行為

21.4 差押予告書送付、納付計画懲憑（滞納7千万）

21.12.15 差押 滞納84百万

21.12.17 A銀行口座（関連会社従業員名義口座）への入金開始

21.12.25 （差押解除願い出）

21.12.28	B銀行口座（関連会社従業員名義口座）への入金開始	
22.1.8	換価の猶予、差押一部解除	
22.1.14	A 口座入金終了	87百万
22.7.30	B 口座入金終了	5 億 3 千万
22.8.1	X レジャー開発を従業員（共犯者）に営業譲渡	
22.10.8	換価の猶予取消	
22.10.14	再差押	
22.11.15	滞納税金収納完了	

【訴訟経緯】

平成23年 6 月16日	代表者、従業員計4名が地検特捜部に逮捕
平成23年 7 月 6 日	起訴
平成23年 9 月28日	地裁第一回公判（罪状認否）・公判分離
平成23年11月 9 日	共犯者（従業員）有罪判決 懲役 1 年（執行猶予）
平成25年 1 月25日	本件被告人論告求刑（懲役 2 年、罰金50万円）
平成25年 2 月18日	最終弁論
平成25年 3 月22日	地裁判決（懲役 1 年 6 月執行猶予 4 年、罰金50万円）
平成25年 5 月24日	控訴趣意書
平成25年 6 月 7 日	答弁書
平成25年 7 月18日	高裁第一回公判
平成25年10月17日	高裁判決 公訴棄却
平成26年 1 月	最高裁上告

2. 争点

[滞納処分妨害罪適用の要件]

① 「隠蔽」 該当性

②故意、滞納処分免脱目的の有無

※刑事訴訟手続面の争点（逮捕手続・取調べの違法等）は以下の記述では省略するが、検察官が取調べの段階で、「本罪は形式犯である」と被告人（当時は参考人）に述べたことは、保護法益に対する認識に関わるので指摘しておく。

以下、上記争点に対する（①②は不可分のものであり、必ずしも争点の区分と個々に対応しない場合もある）被告人、弁護人、検察官、判決の主張を見ていく。事実関係にわたる部分の記述が多いが、本件では事実関係の評価が重要な要素となっており、法解釈と関わるため省略できないと考えた。

【被告人】公判での陳述等

《共謀の事実》

本件についてはN市X本社の被告人とS市店舗責任者等との共犯との認定がされているが、この点については、「関連会社Yの口座にXレジャー開発の売上金を入金した事実は承知していて、売上を隠蔽する目的もない。隠蔽する目的がないので隠匿行為には当たらないし、隠匿行為が存在しない以上は共謀も成立しないと思う」と述べている。

すなわち、Xレジャー開発が使ってきた口座とは異なる関連会社Yの従業員名義口座の利用開始については承知していると事実認識を認めた上で（どちらが持掛けたか意見の対立はあるが）、犯罪の認識（売上金の隠蔽）はないとしている。

関連会社Y従業員名義の銀行口座を使ったことと隠蔽との関係については、次のように述べている。

《Xレジャー開発の口座を使わない理由》

別口座を使用することの裏腹としてXレジャー開発の口座を使わなくなった理由について（国税当局に把握されているから売上金を隠蔽するためか）とい

う質問趣旨であるが、「差押えされた口座に入金すると給料等の経費が使えなくなるので別の口座で管理した方がいい」との税理士の意見があったと述べ、併せて「法人の帳簿には口座も送金の履歴も記載して明らかにしておくように」とも言われたとしている。

※前述のとおり、N市のX本社とS市の本件Xレジャー開発、入金口座が問題とされた子会社Yらの関係は特殊な形を採っており、実質的な経営判断、資金管理は全てX本社が行っている。

《関連会社Yの従業員口座を使った理由》

「国税局職員（本社を管轄するN国税局とS市で店舗展開するXレジャー開発を管轄するS国税局）は事務所の金庫にある現金や現金出納帳は確認しなかった」と差押えの支配が現金には及ばないとの認識であったことを窺わせつつ、「(税理士の助言に沿って) 現金で保管する、被告人個人の口座、従業員の口座で保管する」等の選択を考えていたところ、差押え数日後の12月17日にS市Xレジャー開発の従業員から、「関連会社Yの従業員名義A銀行口座（以前当該会社で広告業務に使われていた）に入金することにする」と報告を受け（特に問題はないと思い）了承した。

また、12月28日に関連会社Yの従業員名義B銀行口座に新規開設すると連絡があった時も同様に了承した（A銀行口座は翌年1月14日まで使用している）。この時の主たる理由は、A銀行では夜間金庫が使えないということであった（夜の現金商売であり、過去に従業員の売上金持逃げもあった）。

これらのいずれにおいても、専ら「安全面と効率性」を考慮して判断したと述べている。安全性とは、盗難リスクの除去であり、効率性とは、夜間金庫の利用、両替などの便宜であると説明している。

関連会社の従業員名義口座入金に隠蔽の意図はないという主張は、「換価の猶予」における国税局職員とのやりとりの内容が認識にどのような影響を及ぼしたかとも関係すると思われる。

《換価の猶予》

差押えでは銀行口座及びクレジット債権全店舗分を押えられたが、現金は給料支払いにも必要だろうと押えられなかった。その後も解除を願い続け、納付計画を立てることを条件に換価の猶予・一部解除が認められた。

具体的には納付計画を考慮しながら、銀行口座及び1店舗（4店舗あるうちの中程度の売上店）を除いてクレジット債権の差押えは解除された。この場合も、「現金売上金を給与などの経費に充てている」ことを国税局担当者に言っており、現金の保管について聞かれたことはないと述べている。

※換価の猶予は国税徴収法151条で要件が定められており、「納付について誠実な意思を有すると認められるとき」に1年以内の期間で換価の猶予をすることができる（国税職員の裁量的判断）とされる。

《Xグループの経営・資金管理体制》

X本社は一部店舗も経営するが、各グループ会社を統括し、売上金をコンサルタント名目で送金させ、必要な経費を負担する形を採っている。新規出店の計画は勿論、細かな改装費用等についても実質代表者である被告人が判断している。

《被告人とXレジャー開発従業員との対立》

Xグループ全体の実質的代表者である被告人は全てに亘って細かく指示し、グループ従業員にとって資金管理を始め一挙一動を縛られる目障りな存在であったようである。

被告人とXレジャー開発の名義上の代表者Hの間は次第に陰悪な関係となり（Hのほうが被告人に付いていけないとの思いを募らせ）、Hから申し出た経営権譲渡の話が進み平成22年8月1日にS市店舗の経営権は移転した（換価の猶予取消の2月前）。

【弁護人】

《総論》

被告人は、差押を受けた後に換価の猶予を受け、分納を続けることにより「誠実意思を実行」してきたものであり、「執行を免れるための隠蔽意思」とは相反する。

《隠蔽》

関連会社の公表口座（従業員名義）に売上金等を入金した行為は「隠蔽」に該当しない。

- ・「滞納処分を実施する徴収職員による財産の発見を困難にするものでない」（国税局は当該口座の所在を知っていたか知り得る状況にあった）
- ・現金売上等を経費の支払いに充てることは国税局も承知していた。（使途は自由であり、従って別口座に入金することも問題ない）
- ・差押の対象はクレジット債権であり、現金については不足分の追加納付の指示もなく管理方法に問題はない。
- ・被告人が国税局の差押えを回避するために売上金の入金先口座を別法人の口座に変えたからといって、それだけで「隠蔽行為」が認められるわけではない。（最終的な納税意思が認められ一時的な「差押回避」と「隠蔽」は同意義ではない）
- ・「換価の猶予」は特別の事情がない限り、納税者に納税意思があるものと評価される。

※弁護人は「納付について誠実な意思」と国税職員が認定したことを被告人に隠蔽意思のないことの証明とすることに対し、検察官は「一方で誠意があるように振舞う一方、更なる差押えを回避するために売上均等を隠蔽することは被告人の意図と矛盾しない」と反論するが、結局は誠実な納付意思の推定に加え、被告人の認識に関わる状況が当時とその後とで同じである（現金売上金については管理外であるとの認識）ことを、推定や経験則だけではなく具体的に明ら

かにする必要がある。

・ Xレジャー開発の売上金の管理及び経費の支出はX本体が行っており、形式的には別法人でも実態は一体と見られる（課税関係は形式ではなく実質で判断）。

《目的》

・ 隠蔽の認識（故意）、滞納処分を免れる目的は存在しない。「隠蔽」と認定したことを以って、「隠蔽の故意」「執行免脱目的」を推定するのは、目的犯である本罪を形式犯として解釈するものである。

・ 国税徴収法は難解であり一般人が容易に理解できない面があり、滞納者の認識に影響を及ぼす。それぞれの段階で当局から納税者に十分な説明（遵守すべき事項）をすることが求められる。

【検察官】

《総論》

・ 国税局の差押を何としても免れたいと考えるのは当然のことであり、被告人が売上金等をXレジャー開発名義の口座に入金すれば国税局に差押えられると考えて別口座を利用したのは当然のことであって、自然かつ合理的なものである。

[一般市民社会において、金員の支払いに迫られた債務者が、債権者に支払い計画を提示して受け容れられたが、計画通りに支払いできなかった場合、いかなる事態となるか、債務者は如何なる態度をとるか、「社会常識」に照らせば、一目瞭然である]

※「社会常識に照らせば」等の一般経験則から被告人の内心を測る言葉が、答弁書の中で何度も出てくるが、一応の推定はあっても更に個別の立証が必要ではないだろうか。

《隠蔽》

・税金が納められているうちは売上金等の使途は自由だが、別法人の口座に入金することは、再度差押がなされた場合の妨げになることは明らかである。

《目的》

・被告人は、従前の口座に入金すれば更なる差押えの対象となり、会社の資金繰りが逼迫するとの認識をもっていたから、入金口座を変更したこと自体に「執行を免れる目的」がある。

3. 札幌地裁判決（平成25年3月22日）

①「隠蔽」行為該当性（客観的要件）

「同社の売上金等を、同社名義の口座ではなく、別法人であるX社（統括本部）の口座として税務申告されていたY社（代表者）名義の口座に入金するというものであり、この行為が滞納処分を実施する徴収職員による財産の発見を困難にするものであることは明らかであるから国税徴収法187条1項にいう「隠ぺい」に該当する」とした。

・「国税局による別法人の口座が発見困難か否か」については、「国税局が有する権限を行使しても発見困難なもののみが「隠ぺい」に当たるとすれば、隠ぺい行為を認知すること自体困難になるのであって（筆者注：真に困難なら隠蔽は発見できず、発見できれば隠蔽ではないとの趣旨か）、…国税局が有する調査権限をもってすれば極めて容易にこれらの口座が発見できる場合には例外的に「隠ぺい」には当たらないとするものと善解しても、…徴収職員による財産の発見を困難にするものであったことは明らかであり、本件入金行為が「隠ぺい」に当たすることに疑問はない。」

②故意・滞納処分の執行を免れる目的（主観的要件）

「会社が滞納処分の執行を受けており、未だ多額の税金の滞納があるという状況において、同社の売上金等の入金先を従前の同社名義の口座から同社名義

でない口座へ変更するという行為自体の認識がある以上、優に故意が認められるというべきである。また、上記の状況下でなされたこれらの行為については、再び差押を受けて同様の資金逼迫が生ずる事態をできるだけ避けようとする意思に基づくものと認めるほかないから、更なる滞納処分の執行を免れる目的が存在していたことも明らかである。」

4. 札幌高裁判決（平成25年10月17日）

（1）判決の構成

弁護人の事実認定・法令の解釈誤りの主張（国税徴収法187条1項の「隠蔽」に該当せず、被告人には隠蔽の故意及び「滞納処分の執行を免れる目的」が認められず、被告人と共犯者の共謀も認められない）に対して、原判決の判断を検証する形で答えている。

また、事実関係について、滞納が発生した状況から、差押、別口座への入金、一部解除申出、換価の猶予へと順を追って、かなり丁寧に述べられている。

その上で、弁護人の主張に論点毎に答え、結論としては原判決の事実認定・法令解釈をそのまま支持している。

（2）原判決の判断の検証

原判決は、①差押後に会社口座とは異なる2口座に順次会社の現金売上金等を入金する事実から「入金行為に係る共謀」の事実を認定し、②当該入金行為は会社の現金売上金等を別名義の口座に入金するものであるから「隠蔽」に該当し、その客観的事実の認識がある以上、「隠蔽の故意」が認められ、「滞納処分の執行を免れる目的」が存在していたことも明らか、となっている。そして、全体として「原判決の事実の認定・判断に不合理な点はなく法令の解釈・適用に誤りはないとする。

(3) 各論点に対する高裁の判断

上記高裁が検証した原判決（地裁）の事実認定・判断過程は、その表現を見る限り、共謀の事実を認定したことを根拠に、十分な検証もなく「隠蔽」「隠蔽の故意」「免脱目的」を認定しているようにも見える。

高裁は、改めて事実関係を概観した後、弁護人の主張に答える形で個々の争点に言及する。「隠蔽」については、関連会社といえども別会社であり「国税局が現に認識していたか、容易に認識することができたとは言えない」「消費について承認したとことと管理は別」として「隠蔽」を認定した。また「隠蔽の故意」「免脱目的」という被告人の認識については、関連会社従業員名義口座への入金という事実を主に被告人の「会社の口座を使うな。違う口座に入れろ」との指示があった（被告人と共犯者とされる従業員との間では供述に争いがある）との事情も併せ「隠蔽の故意」「免脱目的」を認定した。そして、共謀についても、「差押えを逃れるため関連会社従業員名義口座に入金すると共犯者（従業員）と意思を通じていた」として、共謀共同正犯の成立を認めている。

5. 検討

(1) 総括

判決は、検察官主張のとおり、口座変更（別口座への入金）を典型的な「隠蔽」の手口と捉え、滞納処分妨害罪の客観的要件である「隠蔽」の認定を以って主観的要件である故意及び「滞納処分を免れる目的」も認定しているようにも見える。

否認を通す被告人に対して経験則、一般社会常識を以って「不合理な弁解」に対抗することは一般の脱税裁判でもあり得ることであるし、他に方法がなくやむを得ない場合もあろう。しかし、一見不合理な概観、行動に見えながら犯罪の意図ではなく特殊な事情から取った行動というものもあり得るのであって、このような事実評価の対立については十分な審理が求められる（共犯者との反対尋問は、地裁、高裁とも却下された）。

(2) 滞納処分妨害罪の解釈

まず、本罪の解釈を為すに当たり、広義の脱税犯である租税通脱犯とは国税の通脱（各種態様）を構成要件とする刑法犯として同一構造を持つこと、刑法の強制執行妨害罪と行為類型において同一構造を持つことは認められるが、滞納処分妨害罪は滞納処分という固有の制度（強権的・専門的複雑な手続を内包する）の枠内で解釈する必要があるのではないか。

具体的には、①「専門的・複雑な手続」の観点からは、被告人の認識（「隠蔽」の該当性）の判断に当たっては、差押手続の専門性・複雑性が被告人の認識に与える影響（徴収職員とのやり取り）を考慮する必要がある（この点が強制執行妨害罪と異なる点であり、滞納処分手続の一環として考える）。

また、②「滞納処分の強権性」の観点からは、当該職員が搜索・差押等の権限行使により財産調査を十分に行える状況にあることから「財産の発見が困難」の判定に影響し得る（困難・容易の判断が実質的・個別に行われる場合）、さらに、③滞納処分という強制的措置に留まらず更に滞納処分妨害罪という刑事罰を以って対処する必要性があるかというバランス論も顧慮する必要がある。

(3) 本件の事実認定

いずれにせよ、滞納処分手続の制度の中で個々の行為の犯罪該当性について特殊事情も斟酌して判断すべきであり、差押以降の手続（解除、換価猶予、分納）で「滞納者に必要な注意を与えたか、その上で被告人の認識を判断すべき」で、滞納者の行為を業務遂行目的以上の特別な意図（滞納処分妨害の目的）が有るものとの立証が十分になされたか疑問が残る。外形的には仮名、借名預金口座への入金に準ずる疑わしい行為とも言えるが、犯罪の成立には被告人の認識の認定が不可欠である。

また、本件では共謀の事実について、①主犯（代表者）と共犯（従業員）の主張が食い違っており（互いに責任を押付け合っている）②被告人は、従業員

名義の口座入金について「現金商売で貸金庫開設が急務であったこと（従業員の売上金持逃げもあるが他の口座を解約され新規に開設困難であった）」との特殊事情を主張しており主観も含めた事実認定が重要であるが、立証が不十分なまま故意、免脱目的を推定するのは問題があると思われる。

Ⅵ 滞納処分妨害罪の要件解釈

滞納処分妨害罪の実行行為は「隠蔽」その他の妨害行為であり、「滞納処分の執行を免れる目的」を要求する目的犯である。判例では「現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状況の下において」という条文にはない要件が付加され、犯罪要件を構成する（滞納処分妨害罪の平成21年4月28日東京高裁判決で強制執行妨害罪の最高昭35年6月24日判決を引用）。

ここでは、犯罪成立判断の中心である①実行行為としての「隠蔽」及びこれに関して「滞納処分を免れる目的」、個別解釈の根底にある②保護法益（権力作用の保護か債権の保護か）そして各要件との関連が明確でない③「現実に滞納処分の執行を受けるおそれのある客観的状況において」を取り上げることに、本罪の罪質の一端を考えてみたい。なお、吉国二郎他『国税徴収法精解』（平成8年改訂、大蔵財務協会）の逐条解説では、「滞納処分免脱罪」の罪質、各要件について、次のように書いている（913～919頁）。

①滞納処分免脱罪は租税に関する実質犯であり、脱税犯・逋脱犯に分類した逋脱犯（確定した納税義務を免れる）であるとする。

②保護法益については、「税の徴収そのものを全うすることを目的としたもので、税の徴収さえできればよいので、税の徴収という国の作用そのものの保護を目的とするものではない」という岩田調査官の見解を引用しつつも、「究極的には国税の満足を目的とするものではあるが、その前提として国税の徴収という国家の権力作用そのものを保護法益としている」という臼井検事の見解に立って「現実に差押処分が不能となり、滞納税金の全部又は一部が徴収でき

なくなったことを必要としない」としている。

③実行行為の一類型である「隠蔽」については、「財産についての仮装売買、仮装贈与、財産の隠匿等によって、徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為」と定義し、行為類型については物理的隠匿に限らないこと及び「徴収職員による財産の発見を困難」という実質基準を示している（この基準は判例でも使われているが、「国税徴収法基本通達」187条関係4でも規定されている）。

④「滞納処分の執行を免れる目的」については、「単に滞納処分の実効を失わせることの認識だけでは不十分で、もっと積極的にこれを意図することが必要であると解される」とする。

1. 実行行為としての「隠蔽」及び「滞納処分を免れる目的」

(1)「隠蔽」の概念

本条に規定する妨害行為の一「隠蔽」に該当するか否かは、外形的に不自然な行為であるというだけで構成要件該当性を断じるには十分ではなく、故意と共に「滞納処分を免れる目的」が求められる。「隠蔽」という客観的要件と「故意・目的」という主観的要件は概念上別物であるが、実際は一体のものとして評価せざるを得ない面もある。

「隠蔽」は、典型的には「現金を金庫から普段使っていない物置に移動させる」物理的隠匿行為が該当するが、「海外の銀行口座に送金する」間接的な隠匿行為、「不動産物件を仮装譲渡する」権利移転（事実に基づかない）まで広く捉えられている。

【隠蔽の例】

「自宅の宝石を会社の倉庫に隠した」「所有不動産を虚偽の登記により移転」「法人名義の預金口座から別人名義の預金口座に移転」「仮装取引で現金移転」

（中井隆司前掲論文における裁判例から）

「隠蔽」（強制執行妨害罪では「隠匿」）は実行行為であり、故意が必要であるとともに「滞納処分を免れる目的」が求められているのは条文から明らかで

ある。そして、「隠蔽」は外形的に明確に判別できるようでありながら、行為者の主観に影響される部分が大きい。本件で「隠蔽」とされた銀行口座の変更は、一般の租税遁脱犯で典型的手口とされる「仮名預金」「借名預金（他人の名義を借りる）」に外形的には類似するが、それだけで「隠蔽」と判断することは難しいのではないかと考える。本人の故意・目的と関わるが、どのような意図を持って当該行為を行ったのか（直接関与していない場合には、どのような指示を与えたのか）を当該行為だけでなく会社全体の資金決済等の現状と較べてもなお不自然な行為なのか、特別な（租税回避目的以外の正当な）理由があったのかを判断する必要がある。

（2）国税職員の行為と行為者の隠蔽の認識（隠蔽の認識という主観的側面）

これには「何が許され何が禁止された行為か」を滞納者が正しく認識していることが前提となる。国税徴収法の規定する滞納処分手続は裁判官の令状なく一般の強制執行手続に相当する強力な権限行使が与えられている一方で「差押解除」「換価の猶予」など緩和措置もあり、行為者（滞納者）に納付までの自分の置かれた状況（何が許され何が許されないか）を正しく認識させることが、国税（徴収）職員には求められ、それは租税法主義の具体的原則である適正手続の要請でもある。

（3）国税職員の権限と「隠蔽」判断（「隠蔽」認定という客観的側面）

「隠蔽」該当性の判断には、他方で国税（徴収）職員側の認識（判断）が関わる。「外国所在の銀行口座への送金」を「徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為」（平成21.4.28東京高裁）として「隠蔽」と認定しているが、これは租税遁脱犯の成立要件※と同じ基準である。このように、「隠蔽」該当性は行為者（滞納者）の認識と国税（徴収）職員の認識の双方から実質的に判定される。

しかし、判決に見られるように、「徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為」を「隠蔽」の要件として求めながら、困難性の実質的な判断に踏み込

むことはなく（地裁判決では、真に発見困難なら犯罪の認知自体が不可能になるという矛盾を述べている）、実行行為を類型的・定型的に分類（一般的に困難といえる形態）するだけのように思える。

※租税通脱犯の成立要件として「不正行為とは…通脱の意図を以って税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うこと」（最高昭42.11.8）で必要十分との判断は、無申告犯の摘発において「積極的か消極的か」を「作為か不作為か」と捉え犯罪の成立が左右された（無申告犯で帳簿破棄などの作為的行為がなければ摘発はできない）経緯から、無申告犯であっても（帳簿破棄等の積極的な行為がなくても）実質的に悪質な通脱行為を摘発するための基準として考えられたと思われる。

ただ、積極的行為と消極的行為の区分がそもそも難しい上に、故意があっても所得秘匿工作がない全くの無申告行為のみに対しては租税通脱犯の適用はないという解釈だと考える。しかし、租税通脱（脱税）の悪性は無申告にあり、事前の所得秘匿工作は無申告の違法性を高めるものであるが本質的なものではない。最も巧妙な所得秘匿工作は「何にもしない無申告」である。平成23年度改正では租税通脱犯及び滞納処分妨害罪の罰則整備を追う形で、故意を伴う無申告は5年の懲役刑（改正前の租税通脱犯法定刑と同じ）とされ、理論的には不十分であるが実務上は進展が期待される。

滞納処分妨害罪の「隠蔽」の判断に租税通脱犯の基準と同様の基準が用いられることについては、課税・徴税を妨げるという点で共通するものがあり不適切ではないと考える。しかし前述の通り、租税通脱犯の当該基準は無申告犯として摘発できなかったものの中から幾らかでも洩らさないために形式基準（積極、消極）から実質基準に転換したものであり、「不能若しくは著しく困難」に個別的な判断を求め過ぎるのもどうかと思う。なお、定型的な判断と捉えても、個別事情を考慮して「発見が容易」であれば客観的要件としての「隠蔽」に該当しないと考えられる。

2. 保護法益（権力作用の保護か債権の保護か）

保護法益（罰則規定によって保護される利益）については、「隠匿」という行為の評価（犯罪としての否定的評価）に関して、滞納租税債権の存否に影響を及ぼしたことが必要か（保護法益は「債権の確保」）、それとは無関係に国税（徴収）職員の職務執行を妨害すれば十分か（保護法益は「権力作用の保護」との問題がある。

これらはいずれか一つというものではなく、滞納処分妨害罪では「究極的には租税収入の確保を目的としつつも、直接的には国の行う徴税という権力作用そのものの保護を目的とする罪である」（前掲中井「滞納処分妨害罪に関する一考察」7頁で述べられる基準は判例で確立された基準と同一である）と考えられている。その意味で、保護法益に関する二元的対立の議論は収束したようにも見える。しかし、いずれが主体的・必須な保護法益か、その結果は犯罪の成立にどう影響するのかとの問題は残ったままとも言える。

昭和34年改正前の滞納処分妨害罪では「滞納処分の執行を受けたこと」が処罰条件とされており犯罪の成立・処罰が租税債権と関連付けられていたと考えられるが、現行規定ではそのような要件はない。条文だけ見ると、滞納処分妨害罪は強制執行妨害罪と変わるところはない。強制執行妨害罪は公務執行妨害罪と共に「公務の執行を妨害する罪」の章に置かれていることから「権力作用の保護」との性格が強いと考えられ、その影響が滞納処分妨害罪の解釈にも及んでいるものと考えられる。

保護法益の判断の相違が犯罪の成立にどう影響するかであるが、「権力作用の保護」と捉えれば、国税債務の存在が争われている場合でも滞納処分妨害罪は成立する（平成21年4月28日東京高裁判決）。本件事案では、実行行為（別口座への入金）の後で滞納税金は完済されているが、実行行為の成立は行為時で判断するため、保護法益の如何に関わらず影響しない。しかし、保護法益を債権保護と捉えた場合、事後的ではあるが、完済したことは犯罪の可罰的違法性の考慮から立件に影響を与えることはあり得るのではないか。地裁判決は、犯罪

の成立に影響はないとしつつ量刑の面で滞納税金の完済を減刑評価している。

3. 「現実に滞納処分の執行を受けるおそれのある客観的状況において」

この要件は、「滞納処分の執行を免れる目的」を客観的に担保する役割を果たすものと考えられる。「記述されない要件（切迫要件）」と言われることもある。強制執行妨害罪に係る昭和35年最高裁判決の中で示された基準である。その位置付けについては、免脱目的を制限的に解釈するための要件のようであるが、法益侵害の可能性がないものまで取り込まないためのものであり、行為者が当該状況を認識して「隠蔽」行為をしたことから犯罪の成立を積極的に認めるためのものではないと考える。行為者の「隠蔽」の認識に現実性を与えるためのものでなく、「隠蔽」行為（客観）が法益侵害の現実性があるか否かを制限的に検証するためのものである。その意味では保護法益に関連する要素である。

Ⅶ 法解釈の在り方

1. 国税徴収法の制度の中での滞納処分妨害罪

類似の規定がある場合、同じく要件を解釈すべきか、それぞれ置かれた制度の特殊性を考慮することは必要ないし可能か。

滞納処分という手続は、裁判所の令状無くして搜索・差押が出来る権限を国税徴収法によって与えられている。国家債権である滞納税金を確実に徴収するためであり、これに加えて滞納処分妨害罪を置いた意味は、悪質な滞納処分妨害が税金の徴収を困難にするだけでなく、そのような妨害行為そのものが社会に与える影響が大きいからであり、各税法違反と同じく刑事罰で対処すべきと考えたものと思われる。

このような強力な権限を付与され完結した制度の中で滞納処分妨害罪の解釈はどのように行うべきか。解釈に与える特殊要素として、滞納処分手続の「複

雑・専門的側面」と滞納処分（搜索権を含む）の「強権的側面」がある。

①滞納処分手続が複雑・専門的であることから、滞納処分の各段階で滞納者に「許される行為、許されない行為」を具体的に指示・理解させることが求められる。この意思疎通が十分に図れないと本人にその気がなくても「隠蔽」と認定される行為を犯す恐れもある（認識がない行為は「隠蔽」とされない）。

②滞納処分の強権的側面は、滞納処分妨害罪を謙抑的に行使すべき要請が働く。処罰規定は滞納した租税の回復が主目的ではなく、一罰百戒の一般予防的機能を有しているから、強制力のある滞納処分規定に加え滞納処分妨害罪の規定を置くことは不合理とは言えない。しかし、刑事罰であるから滞納処分手続では足りない場合の最後の手段として発動する節度は必要である。

③滞納税金を完納したことは、行為時の犯罪成立には直ちに影響しないものの、立件すべき程度の違法性があるかは考慮すべき問題であると思われる。

本件の罪質に関わることであるが、弁護人の冒頭陳述では、「被告人は、身柄拘束期間中、一貫して事実を訴えたが、検察官は被告人の対応を「否認」と断じ、事実経過に関する供述調書の作成を一切行わないまま、起訴を断行した」とあり、「北方ジャーナル（2012.2号）」の「札幌地検風俗経営冤罪事件」では担当検事の話として、「これは形式犯なんだし、さっさと認めればたかだか3年以下とか、もしかしたら罰金50万くらいで済んだのに」と紹介されている。話の正確性については検証できないが、少なくとも「滞納処分妨害罪は形式犯」と言った事実はあると考えられる。

形式犯とは、「構成要件的行為の形式または外形が充足されれば足り、その成立に法益侵害の抽象的・一般的危険すら必要としない犯罪」（『刑事法辞典』信山社、2003年発行）と解されているから、保護法益が何かに議論があるにせよ、法益侵害が必要な滞納処分妨害罪に対する理解が誤っていると言わざるを得ない。この点については、滞納処分妨害罪の法定刑が一般の租税連脱犯と比

べて低いこと（更に運用においても、租税通脱犯では租税通脱金額の大体20%～25%で罰金が科されているのに対し滞納処分妨害罪では定額的な罰金額）が原因とも思われる。しかし、滞納処分妨害罪は故意犯である上に目的犯でもある。行為の外形だけでパターン化した行為類型に当て嵌め、内心の意図との繋がりを軽視するのは本罪の制定趣旨に反するものである。

2. 経済事犯における適法・違法の限界（行為の評価）

石塚伸一教授が前掲「強制執行妨害罪の研究—刑事立法政策学的一考察—」『龍谷法学2010年42—3』の中で引用する元最高裁判事北川弘治氏の言葉は、経済犯罪捜査に関わる者にとって深い意味を持つと思われるので、改めて北川氏の原文（「裁判の生命」『司法研修所論集』2005 - II）より引用する。

「一般論として、このような事案（「北國銀行事件」筆者注）について捜査が行われる場合に、一定の構図の下に捜査が行われる。そうすると、その構図に沿って証拠が収集整理されて行きますから、証拠自体は全体に整っているわけです。そのため形式的な証拠の検討だけからは問題点が浮かび上がって来ない場合がある。必要なのは、やはり基本に戻って、一連の行動が合理性を持った経済行動として無理のない流れにあるといえるのか、その中の特定行動が犯罪を構成するというのであれば、経済的合理性を超える特別な動機あるいは利益の追求という面があるはずだ、それが果たしてきちんと立証されているのか、ということを十分検討する必要があると思います。」（40～41頁）

本件でいえば、被告人が現金売上金を従業員名義の別口座（一部公表）に入金したことが「隠蔽」判断の重要な要素とされているが、これが会社全体の資金繰り（給与支払い等）のために行われた通常業務行為であるという被告人の説明を覆す、滞納処分の妨害意図があったことの立証が十分になされたのが問われる。

北川氏は続けて、「この事件では1, 2審とも、すんなり捜査機関の描いた犯罪の基本構造を是認してしまったという感じを否認しません。本件では背任の共謀共同正犯として起訴された協会のA、B、Cという3人の役員は、当初から全く争っていませんでしたので、そのことがこのような結果となったのかもしれない」と述べている（その後、事件は破棄差戻しとなり名古屋高裁で無罪判決が確定した）。

本件でも従業員が共犯として逮捕され反対尋問もないまま、「共犯者の供述に信用性あり、被告人の供述に信用性なし」として、執行猶予の有罪判決が確定している。このような流れの中で事実関係を争うのは、かなり難しいと言わざるを得ない。

以上の北川氏の見解も踏まえて本件に戻って考えると、刑事罰則は最後の手段であり、個別に十分な立証を尽くすことが原則である。国税徴収法は他の税法に較べても強力な権限を法律で与えられていることも考え合わせると、履行に当たっては十分な説明を行い、滞納処分妨害罪の適用は強制執行妨害罪以上に慎重であるべきである。

刑事罰の適用は真に悪質で他への影響が大きいもの等に対して行うべきであり、仮に部分的・形式的に犯罪構成要件に該当するかに見える行為があったとしても、全体を見失わず主観も含めた行為の評価を実質的に行って（経済事犯は犯罪としての行為と日常的行為との境界が微妙な場合も多く、犯罪成立の有無は、このような行為の法的評価をどう判断するかにかかっている）、犯罪に該当するか否かの判断を行うべきである。これは、滞納処分妨害罪に限った問題ではない。

本件については、滞納処分妨害罪が滞納処分手続の中に置かれた規定であることから、刑法の強制執行妨害罪と共通の罪質を有しながらも国税債権の保護という要請が強いこと、複雑・専門的な滞納処分手続が行為者の認識に与える影響を滞納処分妨害罪の「隠蔽の認識」の解釈に当たって考慮すべきこと、他

の遁脱犯以上に調査・処分を行う職員の権限に相違があること（搜索権があり、財産調査が基本的には尽くされていて表現資産の管理が主体）を考慮する余地もあると考える。

Ⅷ 滞納処分妨害罪適用の行政的意味（展望）

滞納処分妨害罪は脱税犯（刑事犯）であり、本来検察・司法の問題である。それと同時に、一般予防的機能（一罰百戒）により申告納税制度の維持に資する面がある。その意味で適正な行政の執行を支えてもいる。この観点からは、消費税増税も視野に入れた滞納増加の防止という行政目的が考えられる。

1. 消費税の税率引上げと滞納残高

平成26年4月に8%、27年10月に10%の引上げが消費税法改正により基本的に決まっている。消費税は平成元年に導入された新税であるが、中小企業者への配慮から特別措置が複数設けられ、益税批判の中で滞納の増加が心配された経緯がある（納付が行われないと納税意欲を阻害して更に滞納が増加する）。

消費税導入時の問題は落着いたものの、今日においても財政赤字が拡大する中、未だかなりの滞納残高があり、消費税の税率引上による滞納増加も考えると、財政当局が滞納抑止の観点から取締りを厳しくしようと考えられることも予測できる。滞納残高は平成10年をピークに現在は下降傾向にあるが（連年減少し平成24年度は前年度比6.7%減の1兆2702億円）、最終的に税率を倍に引上げる改正であることから、滞納の増加防止対策は喫緊の課題と捉えているものと思われる。

本件での源泉所得税も政府懸案の消費税も納税義務者（事業者）と負担者（個人）が一致せず適切な納付が行われない危険を制度的に孕んでいる。そして、このような不適切な実態が明らかになった時の納税意欲への影響は大きい。

2. 今後の運用

以上を見ると、滞納処分妨害罪は個々の滞納を解決する手段としての役割に

加え、滞納防止のための抑止力としての役割を期待されている。それは刑罰が本来持つ機能であり異論はないが、個々の事案については前述のとおり犯罪要件に従った慎重な判断を求められていることを忘れてはならない。

今回取り上げた「滞納処分妨害罪」「強制執行妨害罪」という形式的に類似する規定の個別解釈というに留まらず、異なる法制度の中で犯罪構成要件が各々規定された場合、その規定の置かれた制度趣旨及び関連する各規定との機能的関係（本件では滞納処分が被告人の認識に及ぼす影響）に思いを致し実態に合った解釈・適用をすることが、法（犯罪構成要件）の信頼性を保持することになると考えるものである。

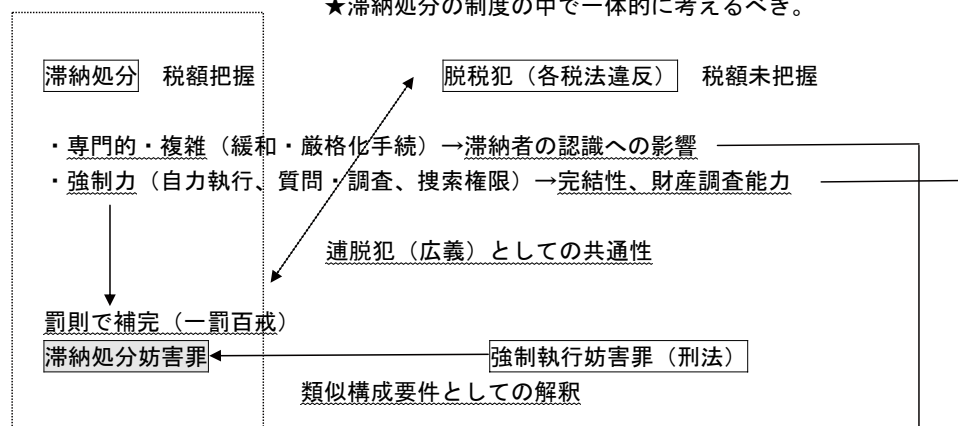
（了）

【滞納処分妨害罪の位置付け】

参考 1

国税徴収法第 187 条 1 項 納税者が滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産にかかる負担を偽って増加する行為をした時は、その者は、3 年以下の懲役若しくは 250 万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。
[平成 22 年度改正後]

★滞納処分の制度の中で一体的に考えるべき。



【成立条件】「現実滞納処分を受けるおそれのある客観的状況の下において滞納処分を免れる目的を持って隠蔽 (その他の行為) したこと」(東京高裁 21. 4. 28 判決が強制執行妨害罪の最高裁昭和 35. 6. 24 判決を引用)

- 「滞納処分の執行を免れる目的」(目的犯)
 - 「隠蔽」その他の実行行為 (構成要件該当行為) 禁止行為の認識可能性
 - ・故意 (「隠蔽」の認識)
 - ・行為の客観的評価
- 「徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為」(東京高裁 21. 4. 28 判決)
- 滞納処分の調査権限は強い

【保護法益】(犯罪の成立に影響)

- ①滞納処分という国家作用 (直接の保護法益) → 行為の妨害があれば要件充足
- ②租税債権自体 (究極の保護法益) → 債権の存在、確定が必要

【滞納処分のイメージ】

参考 2

- 強制的権限（自力執行）※令状不要で国税職員が行使
 - ・私債権との調整※強力すぎる効力を担保権等について調整
 - ・適正手続の要請※「督促→差押」の手順
- 個別判断（複雑・専門的）⇒納税者にとっては許可範囲の認識重要

【緩和手続】

- ◆差押の解除（国税徴収法 79 条）
- ◆換価の猶予（151 条）
- ◆滞納処分の停止（153 条）

【厳格手続】

- ◆保全担保（158 条）抵当権設定
- ◆保全差押（159 条）早期差押

手
続
き
の
進
行

事業年度の終了（納税義務の成立）

法定申告期限

申告・更正等による税額の確定

具体的納期限（未納付＝滞納）

督促

財産調査（質問検査権 141 条、搜索権 142 条）

差押

公売・国税債権充当（債権消滅）